

Бриндзя З. Визначення та застосування звичайної ціни в призмі податкового законодавства / Зіновій Бриндзя, Олександра Кіляр, Анна Бриндзя // Галицький економічний вісник — Тернопіль : ТНТУ, 2014. — Том 46. — № 3. — С. 122-129. — (Фінансово-обліково-аналітичні аспекти).

УДК 336.225.4

Зіновій БРИНДЗЯ, Олександра КІЛЯР, Анна БРИНДЗЯ

ВИЗНАЧЕННЯ ТА ЗАСТОСУВАННЯ ЗВИЧАЙНОЇ ЦІНИ В ПРИЗМІ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Резюме. Розкрито зміст понять «звичайні ціни», «трансфертне ціноутворення» та особливості їх визначення відповідно до діючого законодавства. Проаналізовано випадки застосування звичайних цін та їх вплив на визначення об'єкта оподаткування. Досліджено та зроблено порівняння положень Податкового кодексу щодо визначення контрольованих операцій. Запропоновано напрями подальших досліджень.

Ключові слова: звичайні ціни, трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, пов'язані сторони.

Zinoviy BRYNDZYA, Alexandra KILYAR, Anna BRYNDZYA

DETERMINATION AND APPLICATION OF THE NORMAL PRICE IN THE PRISM OF TAX LEGISLATION

Summary. The meaning of the usual price, transfer pricing and peculiarities of their definitions in accordance with current legislation are revealed. The comparison of peculiarities of applying the normal price before and after the enactment of the Tax Code is conducted. The features of the Tax Code introduced in September 2013 are characterized. The author analyzes the cases of average prices and their impact on the definition of the object of taxation. The comparison of the provisions of the Tax Code according to the meaning of controlled transactions is carried out and comparison of processing data fulfilled by residents and non-residents is conducted. The features of the application of transfer pricing related to individuals are pointed, a detailed description of the legal and natural individuals who are considered as related parties under TC is provided. The author investigates the following methods for determining normal price: comparative uncontrolled price (unique selling); resale price; «cost-plus»; net income, distribution of income. It is proved that when selecting the method used to price in controlled transaction completeness and reliability of the source data and the validity of the adjustment which is fulfilled to ensure the comparability of the conditions of controlled and comparable transactions are to be considered. Having analyzed the nature of the data methods, the author states that all of them are based on a comparison of either price or profitability. Considering the given research the application of methods of determination of such parameters as the «market price range» and «range of market profitability» is studied. The article presents the detailed algorithms for determining these parameters. Innovations, tax legislation on regular prices require the development of new approaches to the control procedure of the definition and application of such prices. The article reviews current methods of control and critical assessment directions for future research are offered.

Key words: regular price, transfer pricing, controlled operations, related parties.

Постановка проблеми. Норми Податкового кодексу України внесли значні корективи у справляння податків та зборів. На особливу увагу заслуговує питання звичайних цін, останні зміни щодо яких введені в дію у вересні 2013 року. Причиною такої уваги є те, що звичайні ціни мають значний вплив на визначення розміру об'єкта оподаткування такими вагомими податками, як податок на додану вартість та податок на прибуток підприємств. Актуальним дане питання є як для операцій між резидентами, так і зовнішньоекономічних операцій. Закріплений у Податковому кодексі порядок визначення звичайної ціни недостатньо чіткий, що призводить до виникнення спорів між податковими органами та платниками податків з приводу донарахування сум податкових зобов'язань, виходячи з рівня звичайних цін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням визначення об'єкта оподаткування присвячені праці таких вітчизняних вчених, як: М. Білик, В. Вишневський, А. Крисоватий, П. Мельник, В. Мельник, В. Опарін, А. Поддєрьогін,

В. Суторміна, О. Тимченко. Разом з тим, дискусійність багатьох питань щодо визначення звичайних цін вимагає подальших наукових досліджень.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних та практичних підходів у процесі застосування звичайних цін для визначення бази оподаткування, а також оцінювання положень законодавчих та нормативно-правових активів, які регламентують порядок визначення та застосування звичайної ціни.

Виклад основного матеріалу. Поняття «звичайна ціна» не є новим ні для практиків, ні для теоретиків. До введення в дію Податкового кодексу України, яким регламентуються сьогодні звичайні ціни, керувалися правилами застосування цін, які були присутні в Законі України від 22.05.1997 р. №283/97-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі – Закон №283/97-ВР) [1].

Якщо пригадати історію податкового законодавства, то обов'язково згадаємо, що з 1 квітня 2011 року набрав чинності розділ III Податкового кодексу України і, з цієї ж дати, втратив чинність згаданий Закон №283/97-ВР. Однак у частині методу визначення та порядку застосування звичайних цін було продовжено дію п.1.20 Закону №283/97-ВР до 1 січня 2013 року. З цієї дати набрала чинності стаття 39 Податкового кодексу, яка до сьогодні регламентує питання застосування та визначення звичайних цін. З першого вересня 2013 року у цій же статті Податкового кодексу встановлено дещо нові правила. Зміни внесені Законом від 04.07.2013 р. №408-18 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення», який набрав чинності з першого вересня 2013 року. Таким чином, нововведення податкового законодавства суб'єкти господарювання та податкові органи зустрічають, маючи уже певний досвід. Але не все так просто. Звичайні ціни завжди були об'єктом, до якого виявляли особливу увагу податкові органи й належали до числа найбільш дискусійних тем. Введення в дію нової редакції ст.39 Податкового кодексу не вирішило проблему, оскільки уважне її вивчення дає можливість помітити достатньо суперечливі норми. Для того, щоб детально розглянути дані суперечності, розкриємо сутність звичайної ціни, випадки її застосування та методи визначення.

Відповідно до п.п.14.1.71 Податкового кодексу, звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

У разі, якщо ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, звичайною вважається ціна, встановлена відповідно до правил такого регулювання. Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна ціна продажу або індикативна ціна. У такому разі звичайна ціна операції визначається відповідно до статті 39 Податкового кодексу, але не може бути меншою за мінімальну або індикативну.

Якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінювання, вартість об'єкта оцінювання є підставою для визначення звичайної ціни для цілей оподаткування за умови, що неможливо застосувати методи, зазначені у підпункті 39.3.1 статті 39 Податкового кодексу.

Під час проведення аукціону (публічних торгів) звичайною вважається ціна, яка склалася за результатами такого аукціону (публічних торгів), обов'язковість проведення якого передбачено законом.

Якщо постачання товарів (робіт, послуг) здійснюється на підставі форвардного або ф'ючерсного контракту, звичайною ціною є ціна, яка відповідає рівню ринкових цін на момент укладення такого контракту.

Якщо продаж (відчуження) товарів, у тому числі майна, переданого у заставу позичальником з метою забезпечення вимог кредитора, здійснюється у примусовому

порядку згідно із законодавством, звичайною ціною є ціна, сформована під час такого продажу [2].

Відповідно новою редакцією статті 39 Податкового кодексу встановлено принципи трансфертного ціноутворення та визначено, що звичайні ціни тепер застосовуються лише в контрольованих операціях.

Ціна в контрольованій операції для цілей оподаткування визнається звичайною, якщо центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, не доведено зворотне або платником податків використано ціну, зазначену в договорі про взаємне узгодження цін під час здійснення контрольованих операцій, порядок укладення якого визначено пунктом 39.6 статті 39 Податкового кодексу, та ціну, зазначену в такому договорі, не може бути оскаржено в установленому порядку. У разі застосування платником податків під час здійснення контрольованих операцій цін, що не відповідають рівню звичайних цін на відповідні товари (роботи, послуги), та якщо внаслідок такої невідповідності виникає заниження податкового зобов'язання, платник податків має право самостійно коригувати податкові зобов'язання і сплачені суми податку [2].

Термін «ринкова ціна» визначений у п.п.14.1.219 Податкового кодексу: це – ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі. Обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах [3].

Важливою зміною у визначенні звичайних цін з 1 вересня 2013 року є введення поняття «трансфертного ціноутворення» та «контрольованих операцій». Згідно п.п.14.1.2511 трансфертне ціноутворення – система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до статті 39 Податкового кодексу контрольованими.

Отже, суттєво змінюється перелік випадків застосування звичайно цін. У даному випадку слід чітко розділити операції з резидентами та операції з нерезидентами й визначити особливості здійснюваних операцій та застосування звичайних цін (рис.1).



Рисунок 1. Визначення контрольованих операцій

Figure 1. Definition of controlled operations

Визначення звичайних цін та умов їх застосування тісно пов’язане з поняттям пов’язаних осіб, яке також набуло нового змісту з 1 вересня 2013 року. Згідно з п.14.1.159 ст.14 Податкового кодексу пов’язані особи – це юридичні та/або фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють.

Для цілей трансфертного ціноутворення пов’язаними особами визнаються:

а) юридичні особи – якщо одна з них безпосередньо та/або опосередковано (через пов’язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків;

б) фізична та юридична особа – якщо фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов’язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків;

в) юридичні особи – якщо одна й та сама особа безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами таких юридичних осіб і розмір частки корпоративних прав у кожній юридичній особі становить 20 і більше відсотків;

г) юридична особа і особа, що має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу чи наглядової ради;

г) юридичні особи, одноособові виконавчі органи яких призначені (обрані) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу);

д) юридичні особи, у яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради призначено (обрано) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу);

е) юридичні особи, у яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради становлять одні й ті самі фізичні особи;

є) юридична особа та фізична особа – у разі здійснення фізичною особою повноважень одноособового виконавчого органу такої юридичної особи;

ж) юридичні особи, у яких повноваження одноособового виконавчого органу здійснює одна й та сама особа;

з) фізичні особи: чоловік (дружина), батьки (у тому числі усиновлювачі), діти (повнолітні, неповнолітні, у тому числі усиновлені), повнорідні та неповнорідні брати і сестри, опікун, піклувальник, дитина, над якою встановлено опіку чи піклування.

Наступним питанням, що вимагає особливої уваги є методи визначення цін у контрольованих операціях, тобто звичайних цін. Нормами Податкового кодексу (п.п.39.3.1.) передбачено використання одного з п'яти нижчеперелічених методів, а саме:

- порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- ціни перепродажу;
- «витрати плюс» ;
- чистого прибутку;
- розподілення прибутку.

Під час вибору методу, що використовується для визначення ціни в контрольованій операції, повинні враховуватися повнота і достовірність вихідних даних, а також обґрунтованість коригування, що здійснюється з метою забезпечення зіставності умов проведення контрольованої та зіставних операцій. Нормами Податкового кодексу передбачено можливість використання комбінації двох і більше методів. Платникам податку надано можливість самостійно обирати той чи інший метод, однак при цьому обов'язково необхідним є обґрунтування такого вибору. Окрім того, нормами чинного законодавства передбачено: у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу). Як бачимо, перший метод має перевагу перед іншими та найчастіше застосовується на практиці. Проаналізувавши сутність даних методик, можна сказати, що всі вони базуються на порівнянні або цін, або рентабельності. З огляду на вищевикладене, розглянемо детальніше суть методу аналогів продажу.

Він базується на порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), застосованої у контрольованій операції, з ринковим діапазоном цін на ідентичні (а якщо таких немає – однорідні) товари (роботи, послуги) у зіставних операціях.

Для визначення ринкового діапазону цін товару (роботи, послуги) згідно з методом порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) використовується інформація про укладені та реалізовані платником податків або іншими особами договори про продаж ідентичних (а якщо таких немає – однорідних) товарів (робіт, послуг) у зіставних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг).

При цьому враховуються такі особливості:

- характеристика товарів (робіт, послуг);
- кількість (обсяг) товарів (робіт, послуг);
- обсяг функцій, що виконуються сторонами;
- умови розподілу між сторонами ризиків і вигод;
- терміни виконання зобов'язань;
- умови здійснення платежів, звичайних для такої операції;
- характеристика ринку товарів (робіт, послуг), на якому здійснено операцію;
- бізнес-стратегії підприємства (за наявності);
- інші об'єктивні умови, що можуть вплинути на ціну.

Умови на ринку ідентичних (однорідних) товарів (робіт, послуг) визнаються зіставними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціну або є економічно обгрунтованою.

Ринковий діапазон цін визначається на підставі інформації про ціни, застосовані протягом періоду, який аналізується, або інформації на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату.

За наявності інформації лише про одну зіставну операцію, предметом якої є ідентичні (однорідні) товари (роботи, послуги), ціна такої зіставної операції може бути визнана одночасно мінімальним і максимальним значеннями ринкового діапазону цін тільки у разі, якщо умови такої операції є повністю зіставними з умовами контрольованої операції або за допомогою відповідного коригування забезпечено повну зіставність таких умов, а також за умови, що продавець товарів (робіт, послуг) у зіставній операції не є монополістом на ринку таких ідентичних (однорідних) товарів (робіт, послуг).

Привертають увагу введені нові показники – «ринковий діапазон цін» та «ринковий діапазон рентабельності». Разом з тим порядок розрахунку та застосування даних показників у Податковому кодексі відсутній. Алгоритм розрахунку та застосування даних показників можна знайти у проекті постанови Кабінету Міністрів України, якою затверджується Порядок розрахунку та застосування ринкового діапазону цін та ринкового діапазону рентабельності.

Проаналізувавши даний документ, алгоритм розрахунку та застосування даних показників наведемо у таблиці 1.

Таблиця 1

Алгоритм розрахунку та застосування ринкового діапазону цін та ринкового діапазону рентабельності

Table 1

Algorithm for calculating and applying the market price range and market a range of return

Порядок визначення ринкового діапазону цін		Порядок визначення ринкового діапазону рентабельності	
Крок 1 Створення вибірki для визначення діапазону	Сукупність цін у зіставних операціях впорядковується за зростанням, утворюючи вибірку, що використовується для визначення діапазону. Кожному значенню ціни, починаючи з мінімального, присвоюється порядковий номер. Якщо вибірка містить кілька однакових значень ціни, до неї включаються всі такі значення. При визначенні ринкового діапазону цін не враховується ціна, застосована в контрольованій операції		Сукупність значень показників рентабельності, які застосовуються для визначення ринкового діапазону рентабельності, впорядковується за зростанням, утворюючи вибірку, що використовується для визначення цього діапазону. Кожному значенню показника рентабельності, починаючи з мінімального, присвоюється порядковий номер. Якщо вибірка містить кілька однакових значень показника рентабельності, до неї включаються всі такі значення. При розрахунку ринкового діапазону рентабельності не враховується показник рентабельності контрольованої операції

Закінчення таблиці 1

The end of the table 1

<p>Крок 2</p> <p>Розрахунок мінімального значення ринкового діапазону</p>	<p>1. Якщо частка від ділення на чотири кількості значень цін у вибірці є цілим числом, то мінімальним значенням ринкового діапазону цін визнається середнє арифметичне значення між значенням ціни, що має у вибірці порядковий номер, що дорівнює цьому цілому числу, і значенням ціни, що має наступний за зростанням порядковий номер у вибірці.</p> <p>2. Якщо частка від ділення на чотири кількості значень цін у вибірці не є цілим числом, то мінімальним значенням ринкового діапазону цін визнається значення ціни, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює цілій частині цього дробового числа, збільшеній на одиницю</p>	<p>1. Якщо частка від ділення на чотири кількості значень показників рентабельності у вибірці є цілим числом, то мінімальним значенням ринкового діапазону рентабельності визнається середнє арифметичне значення між значенням показника рентабельності, що має у вибірці порядковий номер, що дорівнює цьому цілому числу, і значенням ціни, що має наступний за зростанням порядковий номер у цій вибірці.</p> <p>2. Якщо частка від ділення на чотири кількості значень показників рентабельності у вибірці не є цілим числом, то мінімальним значенням ринкового діапазону показника рентабельності визнається значення показника рентабельності, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює цілій частині цього дробового числа, збільшеній на одиницю</p>
<p>Крок 3</p> <p>Розрахунок мінімального значення ринкового діапазону</p>	<p>1. Якщо добуток 0,75 і кількість значень цін у вибірці є цілим числом, то максимальним значенням ринкового діапазону цін визнається середнє арифметичне значення між значенням ціни, що має у вибірці порядковий номер, що дорівнює цьому цілому числу, і значенням ціни, що має наступний за зростанням порядковий номер у цій вибірці.</p> <p>2. Якщо добуток 0,75 і кількості значень цін у вибірці не є цілим числом, то максимальним значенням ринкового діапазону цін визнається значення ціни, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює цілій частині цього дробового числа, збільшеній на одиницю</p>	<p>1. Якщо добуток 0,75 і кількості значень показників рентабельності у вибірці є цілим числом, то максимальним значенням ринкового діапазону рентабельності визнається середнє арифметичне значення між значенням показника рентабельності, що має у вибірці порядковий номер, рівний цьому цілому числу, і значенням ціни, що має наступний за зростанням порядковий номер у цій вибірці.</p> <p>2. Якщо добуток 0,75 і кількості значень показників рентабельності у вибірці не є цілим числом, то максимальним значенням ринкового діапазону рентабельності визнається значення показника рентабельності, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює цілій частині цього дробового числа, збільшеній на одиницю</p>

Нововведення, які зачепили 39 статтю Податкового кодексу, вимагають освоєння нових підходів до визначення звичайних цін не лише у платників податків, а й вносять зміни у процедури контролю за визначенням та застосуванням таких цін. Власне в Податковому кодексі передбачено два варіанти такого контролю.

Перший – Податковий кодекс доповнено новим видом перевірок – спеціальними перевірками щодо дотримання звичайних цін при здійсненні контрольованих операцій.

Другий – Міністерство доходів та зборів має право звернутися із запитом щодо подання документації про контрольовані операції до платників податків, які здійснювали контрольовані операції протягом звітного періоду.

Щодо першого варіанта, згідно з п.п.39.5.2.1 статті 39 Податкового кодексу підставами для перевірки контрольованих операцій є:

- а) надсилання повідомлення про виявлені контрольовані операції;
- б) виявлення за результатами моніторингу відхилення цін контрольованої операції від рівня звичайних (ринкових) цін;
- в) неподання платником податку звіту про контрольовані операції;
- г) неподання платником податків або подання з порушенням документації про контрольовані операції.

Перевірка контрольованих операцій проводиться на підставі рішення керівника (заступника керівника) контролюючого органу про проведення такої перевірки. Кількість таких перевірок протягом календарного року не може перевищувати двох.

Якщо у платника податків, що є стороною контрольованої операції, за календарний рік проведено перевірку такої операції і за її результатами встановлено відповідність цін контрольованої операції звичайним цінам, щодо такої операції не можуть бути проведені перевірки платників податків, які є іншими її сторонами.

Термін проведення перевірки контрольованих операцій обчислюється з дня ухвалення рішення про її проведення до дня складення довідки (акта) про її результати. Тривалість перевірки контрольованих операцій не повинна перевищувати шести місяців. За необхідності отримання інформації від іноземних державних органів, проведення експертизи та/або перекладу українською мовою документів, поданих платником податків іноземною мовою, термін проведення перевірки за рішенням керівника (заступника керівника) контролюючого органу може бути продовжений на термін, що не перевищує шести місяців. Тобто в цілому перевірка може тривати рік.

Щодо другого варіанта, запит надсилається не раніше 1 травня року, наступного за календарним роком, у якому таку операцію (операції) було проведено. Платники податків (крім великих платників) протягом місяця з дня, що настає після дня надходження запиту, зобов'язані подати первинну документацію щодо окремих контрольованих операцій, зазначених у запиті, та іншу документацію (сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі), якими вони можуть обґрунтувати відповідність договірних цін контрольованої операції рівню звичайних цін.

Висновки. Динамічність податкового законодавства вимагає освоєння нових підходів до визначення об'єкта оподаткування ПДВ та податком на прибуток. При цьому особливу увагу необхідно звернути на нові підходи до визначення звичайної ціни як в операціях між резидентами, так і зовнішньоекономічних операціях. Саме від рівня звичайних цін залежить достовірність визначення сум податків і відсутність значних штрафних санкцій з боку контролюючих органів.

Conclusions. Thus, the dynamics of tax legislation requires the development of new approaches to the definition of the object VAT and income tax. Particular attention should be paid to new approaches to the definition of the normal price both in operations between residents and foreign trade operations. Authenticity of the amount of taxes and the lack of significant penalties by regulatory authorities depends precisely on the level of regular prices.

Використана література

1. Закон України від 22.05.1997 р. №283/97-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=283/97-%C2%D0>
2. Закон України від 04.07.2013 р. № 408-18 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/408-18>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

